



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 13. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 22. Oktober 2008 betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw.) ist als Angestellter von Baufirmen leitend im Rechnungswesen tätig. In der über FINANZOnline am 25. September 2008 elektronisch eingebrachten **Einkommensteuererklärung** für das streitgegenständliche Veranlagungsjahr **2007** machte der Bw. bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Rechnungswesenleiter sonstige Werbungskosten in Höhe von 18.516,97 € geltend, die durch seine steuerliche Vertreterin mit am 26. September 2008 beim Finanzamt eingelangten **Schriftsatz vom 3. September 2008** im Wesentlichen wie folgt erläutert wurden:

Die als Werbungskosten beantragten 18.516,97 € resultierten aus der Inanspruchnahme des Bw. als Haftender für Schulden der Fa. H-GmbH. (in der Folge kurz H-GmbH) durch Bescheid vom 11. Mai 2005. Der Bw. sei in diesem Unternehmen als Dienstnehmer beschäftigt gewesen und habe aus rein beruflicher Veranlassung eine Bürgschaft für Verbindlichkeiten des Unternehmens übernommen, um neue Geschäftsfelder zu finanzieren und das Fortbestehen des Unternehmens zu sichern. Vom Unternehmen sei dem Bw. mündlich zugesichert worden, ihm die Zahlung bei eventueller Haftungsanspruchnahme in ca. sechs Monaten wieder zu ersetzen. Der Bw. habe im Dezember 2006 den genannten Betrag laut Mitteilung des

Finanzamtes vom 10. Oktober 2006 geleistet. In der Folge habe der Bw. seinen ehemaligen Arbeitgeber, die Fa. H-GmbH, vertreten durch Herrn GS (in der Folge kurz GS) über seine Zahlung als Bürge informiert, worauf ihm vom Unternehmen die unverzügliche Refundierung der gesamten Kosten zugesichert worden sei. Da die Fa. jedoch nicht zahlte, habe der Bw. sein Geld in unzähligen durch Gesprächsnotizen dokumentierten Telefonaten und persönlichen Treffen mit GS eingefordert.

In der Annahme, die Zahlung als Bürge im Jahr 2006 werde im Folgejahr 2007 sofort regressiert, habe der Bw. diese Zahlung in der Einkommensteuererklärung 2006 nicht als Werbungskosten geltend gemacht, weil er den sofortigen Rückfluss im Folgejahr erwartet habe. Dadurch habe man auch die nachträgliche Versteuerung der Einnahmen vermeiden wollen. Mit einer Rückzahlung sei schon 2007 nicht mehr zu rechnen gewesen. Entgegen der Zusage habe der Schuldner nie versucht, Bw. den Geldbetrag zurückzuzahlen. Da bis dato keine Anzeichen vorliegen, dieses Geld jemals zu bekommen, sei es im **Jahr 2007 tatsächlich** zu einem **Vermögensabfluss** gekommen.

Mit vom Bw. in Kopie angeschlossenem **Schreiben** vom **10. Oktober 2006** teilte das Finanzamt dem Bw. zu dessen Ersuchen vom 12. September 2006 um außergerichtliche Vereinbarung mit, dass bei Zahlung von **18.516,97 €** (40% des Betrages von 46.292,42 € laut Haftungsbescheid vom 11. Mai 2005) bis spätestens Jahresende 2006 von der Einhebung des restlichen Haftungsbetrages Abstand genommen und eine Entlassung aus der Gesamtschuld in Aussicht gestellt werde.

Laut vom Bw. ebenfalls vorgelegter **Quittung** hat er am **22. Dezember 2006** mit dem Verwendungszweck „Haftungsbescheid H-GmbH“ **18.516,97 €** auf das Konto des Finanzamtes **eingezahlt**. Mit Bescheid vom 8. Jänner 2007 wurde der Bw. hierauf vom Finanzamt hinsichtlich eines Betrages von 26.807,29 € gemäß § 237 BAO aus der Gesamtschuld als Haftender für Schulden der H-GmbH entlassen.

Mit **Bescheid vom 22. Oktober 2008** veranlagte das Finanzamt den Bw. mit folgender Begründung ohne Berücksichtigung der beantragten Zahlung von 18.516,97 € als Werbungskosten zur **Einkommensteuer für das Jahr 2007**:
Werbungskosten seien grundsätzlich in dem Jahr abzusetzen, in dem sie geleistet wurden. Laut vorgelegter Kopie der Quittung sei die Zahlung infolge der Haftung am 22. Dezember 2006 erfolgt. Der tatsächliche Abfluss sei daher dem Kalenderjahr 2006 zuzuordnen.

Mit Schriftsatz vom **13. November 2008** erhob Bw. **Berufung**, beantragte die Werbungskosten von 18.516,97 € anzuerkennen und begründete die im Wesentlichen wie folgt:

Der Bw. sei von September 2001 bis zur Konkurseröffnung kaufmännischer Leiter der Unternehmensgruppe S gewesen. Zu dieser habe ab Mitte 2002 auch die H-GmbH gehört, deren Geschäftsführer Ing. CH gewesen sei, der damals Verhandlungen mit der Oberbank und Volksbank über neue Kreditlinien geführt habe. Die Banken hätten zusätzlich zu Ing. CH einen weiteren Geschäftsführer und dessen Bürgschaft verlangt. GS habe deshalb Bw. gefragt, ob er diese Funktion übernehmen wolle. Wegen der Bedenken des Bw. habe sich GS bereit erklärt, dem Bw. dessen Zahlungen als Bürge kurzfristig zu erstatten. Bw. und GS hätten vereinbart, dass die Übernahme der Bürgschaft und damit verbundene Zahlungen nur im Außenverhältnis in Erscheinung treten sollten, der Geldbetrag im Innenverhältnis jedoch kurzfristig wieder von GS an den Bw. zurückbezahlt werde. **Der wahre wirtschaftliche Gehalt dieser**

Vereinbarung liege also im Innenverhältnis, wonach bei Inanspruchnahme als Haftender von einem kurzfristigen Darlehen des Bw. an die Unternehmensgruppe S bzw. GS auszugehen sei.

Bw. sei mit dieser mündlichen Vereinbarung einverstanden gewesen und habe die Geschäftsführung übernommen. Bw. habe seine Übernahme der Geschäftsführung und die Besicherung der Kredite als für den Weiterbestand des Unternehmens wirtschaftlich notwendig erkannt. Dadurch kam es zum Abschluss neuer Kreditlinien zur Finanzierung des Unternehmens. Der Bw. habe keinen Grund gehabt, an der Zusage des GS zu zweifeln. Bw. sei wegen seines gut dotierten Arbeitsplatzes sehr an der Weiterführung des Unternehmens interessiert gewesen. Der Bw. sei bereits Mitte 40 und damit in einem Alter gewesen, wo es nicht mehr leicht sei, eine solche Stelle zu bekommen. **Die Darlehensgewährung des Bw. sei daher rein beruflich veranlasst. Zu GS habe es nie ein persönliches oder freundschaftliches Verhältnis gegeben.**

Mit Jahresende 2003 habe Ing. CH nach Differenzen mit GS das Unternehmen verlassen und sei aus seinen Haftungen entlassen worden. 2004 sei die Ertragslage der Unternehmensgruppe S immer schlechter geworden. Der Bw. sei in der Zeit der Konkursabwicklung für den Masseverwalter der Unternehmensgruppe S tätig gewesen. Bw. sei von den Banken und anderen Gläubigern nicht zur Haftung herangezogen worden, weil die Schulden von GS abgewickelt worden seien. Deshalb habe der Bw. bei eventuellen Zahlungen an GS oder einen seiner Gläubiger mit der Rückerstattung rechnen können. 2005 sei Bw. jedoch als Geschäftsführer und Bürge der H-GmbH mit Bescheid vom 11. Mai 2005 zur Haftung herangezogen worden. Bw. habe mit dem Finanzamt einen Vergleich vereinbart und im Dezember 2006 18.516,97 € bezahlt. Bw. habe die Eintreibung und Rückzahlung der geleisteten Summe sofort in die Wege geleitet. GS habe jedoch nicht gezahlt. Bw. habe in unzähligen Telefonaten und auch persönlichen Treffen versucht, GS an die Vereinbarung eines kurzfristigen Darlehens und die von GS garantierte Rückzahlung zu erinnern. GS habe jedoch keine Anstalten gemacht, das gewährte Darlehen an den Bw. wieder zu erstatten.

Bw. habe deshalb in seiner Abgabenerklärung 2007 in der endgültigen Uneinbringlichkeit seines Darlehens den tatsächlichen Vermögensabfluss erkannt und den geleisteten Betrag von 18.516,97 € als Werbungskosten angesetzt.

Laut beiliegendem Literaturauszug führten weder Hingabe noch Empfang oder Rückzahlung eines Darlehens von Geld zu Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben. Dies gelte sowohl für den Darlehensgeber als auch Darlehensnehmer. Der Wegfall eines betriebsbedingt gewährten Darlehens stelle eine Betriebsausgabe beim Darlehensgeber dar. Auch der Verwaltungsgerichtshof vertrete in seinem Erkenntnis, VwGH 15.02.1984, 83/13/0150, in dem Zeitpunkt, in dem der Verlust eines betriebsbedingten Darlehens feststehe, liege eine Betriebsausgabe vor. In Anlehnung an diese Judikatur, stelle der Verlust des gewährten Darlehens beim Bw. Werbungskosten dar. Dieser 2007 eingetretene endgültige Vermögensabfluss von 18.516,97 € sei daher im Veranlagungsjahr 2007 als Werbungskosten anzuerkennen.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom **12. März 2009** wies das Finanzamt das gegenständliche Rechtsmittel mit folgender Begründung ab:

Zahlungen des Geschäftsführers einer GmbH aufgrund seiner Inanspruchnahme als Haftender für Abgabenschulden der GmbH könnten grundsätzlich Werbungskosten darstellen. Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit gelte das Abflussprinzip des § 19 EStG 1988. Der Bw. sei mit eingeschränktem Haftungsbescheid vom 8. Jänner 2006 zur Haftung für Abgabenschulden der H-GmbH von 18.516,87 € herangezogen worden. Dieser Betrag sei vom Bw. am 27. Dezember 2006 an das Finanzamt entrichtet worden. Der Abfluss sei somit im Jahr 2006 erfolgt, sodass der entsprechende Betrag im Jahr 2007 nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen gewesen sei.

Unberührt bleibe das Argument des Bw. über die erteilte Zusage, dass dem Bw. der

Haftungsbetrag ersetzt werde. Hätte Bw. zu einem späteren Zeitpunkt eine Rückerstattung erhalten, wäre dies ein Anlassfall für den § 295a BAO (Bescheidänderung wegen eines rückwirkenden Ereignisses) gewesen.

Die Werbungskosten hätten im Jahr 2006 beantragt werden müssen.

Mit Schriftsatz vom **1. April 2009** stellte der Bw. einen **Antrag auf Vorlage der Berufung** an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wiederholte im Wesentlichen sein bisheriges Vorbringen und legte zusätzlich folgende Unterlagen in Kopie vor:

Telefonprotokoll mit GS zur Eintreibung des Darlehens (15.1.2007 bis 6.5.2008: 19-mal)

Zahlungsbestätigung zur Überweisung an das Finanzamt vom 22.12.2006

Mitteilung des Finanzamtes vom 10.10.2006 zum Ansuchen vom 12.9.2006 betreffend außergerichtliche Vereinbarung

Bescheid des Finanzamtes Wels vom 8.1.2007 über Entlassung aus der Gesamtschuld

Mit **Vorhalt vom 20. Jänner 2010** forderte die Berufungsbehörde Bw. zur Vorlage seiner Bürgschaftserklärung (Hinweis auf Schriftsatz vom 3. September 2008 und Berufung) und des Haftungsbescheides vom 11. Mai 2005 über 46.292,42 € auf und stellte ihm folgende Fragen:

Haben Sie die im gegenständlichen Berufungsverfahren behauptete Zusage des GS auf Refundierung des von Ihnen bezahlten Betrages – konkret von 18.516,87 € - im Zivilrechtsweg durch Klage oder Anmeldung im Konkurs geltend gemacht ? – Entsprechende Nachweise sind ggf. vorzulegen bzw. zu erläutern, warum Sie derartige Schritte nicht gesetzt haben.

Für welche Beweismittel (Zeugen, Bestätigung des GS) haben Sie zum Nachweis der erfolgten Zusage des GS vorgesorgt?

Weiters hielt die Berufungsbehörde Bw. Folgendes vor:

Laut Firmenbuch waren Sie vom 29. März 2002 bis 16. Jänner 2004 Geschäftsführer der Fa. H-GmbH, bei der Sie laut Versicherungsdatenauszug auch vom 1. Jänner 2003 bis 31. März 2004 als Angestellter beschäftigt gewesen sind.

Mit dem Haftungsbescheid vom 11. Mai 2005 hat das Finanzamt offensichtlich Ihre Haftung als ehemaliger Geschäftsführer der „H-GmbH für die nicht abgeführten Vorauszahlungen an Umsatzsteuer und Lohnabgaben (Lohnsteuer, DB und DZ) samt Säumniszuschlägen für die Monate Juli bis Oktober 2003 in Höhe von insgesamt 46.292,42 € geltend gemacht. Nach ihrer Zahlung eines Teilbetrages von 18.516,97 € (40%) am 22. Dezember 2006 hat Sie das Finanzamt wie mit Mitteilung vom 10. Oktober 2006 in Aussicht gestellt, mit Bescheid vom 8. Jänner 2007 hinsichtlich eines Restbetrages von 26.807,29 € gemäß § 237 BAO gegen jederzeitigen Widerruf aus der Gesamtschuld entlassen.

Laut Firmenbuch hat GS die H-GmbH als deren Alleingesellschafter (seit 16. Jänner 2004) mit 9. März 2004 nach § 5 Umwandlungsgesetz in das Einzelunternehmen GS umgewandelt.

Nach § 1 Umwandlungsgesetz, BGBl. Nr. 304/1996, ist GS dadurch Gesamtrechtsnachfolger der H-GmbH geworden.

Ersatzansprüche für ihre Zahlung der genannten Abgabenschulden der H-GmbH von 18.516,97 € können Sie daher an deren Gesamtrechtsnachfolger GS stellen. Dabei ist jedoch zu beachten, dass über das Vermögen des Unternehmers GS am 23. September 2004 der Konkurs eröffnet und am 18. März 2005 aufgehoben, am 16. August 2006 jedoch ein neues, bislang nicht aufgehobenes Konkursverfahren eröffnet worden ist.

Die Begünstigung eines Gläubigers ist nach § 158 StGB („Wer nach Eintritt seiner Zahlungsunfähigkeit einen Gläubiger begünstigt und dadurch die anderen Gläubiger oder wenigstens einen von ihnen benachteiligt, ist mit Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren zu bestrafen.“) strafbar.

Auf Grund der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des Unternehmers GS am 16. August 2006 und der Strafbestimmung des § 158 StGB konnten Sie schon im Dezember 2006 nicht mehr ernsthaft damit rechnen, eine Zahlung von Abgabeverbindlichkeiten der H-GmbH von deren Rechtsnachfolger, dem in Konkurs befindlichen GS, ersetzt zu bekommen.

Mit **Schriftsatz** vom **10. Feber 2010** legte Bw. hierauf den Haftungsbescheid vom 11. Mai 2005 in Kopie vor und wies seine Übernahme folgender Bürgschaften für Verbindlichkeiten der H-GmbH nach:

a) 21. März 2002: 36.000,00 € als Bürge und Zahler betreffend einen Zessionskredit über 365.000,00 € (weitere Besicherungen: Blankowechsel, Bürgen und Zahler auch eine weitere GmbH für 72.700,00 €, GS für 181.000,00 € und Ing. CH für 51.000,00 €).

b) 20. März 2002: 36.337,00 € als Bürge und Zahler betreffend einen Einmalkredit über 155.000,00 € (weitere Besicherungen: Blankowechsel, Bürgen und Zahler auch eine weitere GmbH und GS für jeweils ebenfalls 36.337,00 €).

Die Fragen beantwortete Bw. wie folgt:

Wegen mehrmaliger Zusage der Zahlung des offenen Betrages habe Bw. keine Zivilrechtsklage gegen GS eingebracht. Es habe nur mündliche Zusagen des GS gegeben. Wegen seines Dienstverhältnisses und seiner Vertrauensstellung habe Bw. keine schriftliche Bestätigung von GS verlangt. Trotz mehrmaliger Gespräche und Aufforderung (Hinweis auf Schreiben vom 30.10. und 8.12.2004 zu den unter lit. a und b genannten Bürgschaften und Gesprächsnotizen vom 1.2.2005 bis 11.8.2008: 21-mal - im Anhang) habe GS bis heute keinerlei Zahlung geleistet. Das über das Vermögen des GS anhängige Konkursverfahren enthebe GS nicht aus seiner Zahlungsverpflichtung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 (EStG 1988), sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs. 1 zweiter Satz. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

Nach Abs. 1 zweiter Satz des § 19 EStG 1988 gelten regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, als in diesem Kalenderjahr bezogen.

In der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.05.2001, 95/13/0288) finden sich folgende Grundsätze zur Frage der Abzugsfähigkeit von Zahlungen des Geschäftsführers einer GmbH für Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen.

Demgegenüber fallen Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen, für den Unterhalt seiner Familienangehörigen und für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage zu prüfen ist, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt (vgl. VwGH 28.10.1998, 93/14/0195).

Den Abgabenbehörden steht es zwar nicht zu, Angemessenheit oder Zweckmäßigkeit eines Aufwandes zu prüfen, um nach dem Ergebnis dieser Prüfung die Betriebsausgabeneigenschaft eines bestimmten Aufwandes zu beurteilen. Die Unangemessenheit und Unüblichkeit kann jedoch ein Indiz dafür sein, dass die Aufwendungen nicht betrieblich veranlasst sind (vgl. VwGH 22.01.1992, 91/13/0114).

Hinsichtlich der Sozialversicherungsbeiträge sowie der Abgabenschuldigkeiten, bezüglich derer der Beschwerdeführer zur Haftung herangezogen worden war, vertrat die belangte Behörde die Ansicht, dass diese Zahlungen nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen seien, weil sie nicht mit der Erfüllung seiner dienstlichen Pflichten zusammenhängen, sondern vielmehr die Folge einer schuldhaften Verletzung eben dieser Pflichten darstellten.

Nun mag es zutreffen, dass der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer seine gegenüber der Sozialversicherung und gegenüber der Abgabenbehörde bestehenden Pflichten verletzt hat. Für die Beurteilung der Frage, ob Aufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen sind, ist nicht allein entscheidend, ob diese in Erfüllung oder in Verletzung von dienstlichen Obliegenheiten angefallen sind. Im Zusammenhang mit einem Fehlverhalten eines Dienstnehmers ist diesbezüglich vielmehr entscheidend, ob das Fehlverhalten im Sinn des Erkenntnisses VwGH 24.10.2000, 95/14/0048, der beruflichen Sphäre zuzuordnen ist oder ob es als private Verhaltenskomponente das Band zur beruflichen Veranlassung durchschneidet (vgl. VwGH 24.10.2000, 95/14/0048). Anhaltspunkte für eine derartige private Verhaltenskomponente hat die belangte Behörde nicht aufgezeigt und sind auch für den Verwaltungsgerichtshof nicht erkennbar.

Soweit die belangte Behörde - gestützt auf das hg Erkenntnis VwGH 24.01.1990, 86/13/0162 - meint, die Zahlungen seien keine Werbungskosten, sondern nicht abzugsfähige Einlagen, welche der Beschwerdeführer in seiner Eigenschaft als Gesellschafter der GmbH geleistet habe, ist darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer im Beschwerdefall keine Verpflichtungen seiner Gesellschaft "übernommen" hat. Er wurde vielmehr in seiner Eigenschaft als ehemaliger Geschäftsführer der GmbH als Haftender zur Zahlung entsprechender Beträge herangezogen. Zahlungen auf Grund einer solchen Haftungsinanspruchnahme stehen mit der Funktion als Gesellschafter aber in keinem Zusammenhang. Dies wird insbesondere daraus deutlich, dass solche Haftungsinanspruchnahmen auch Geschäftsführer von Gesellschaften mbH treffen können, die an der Gesellschaft nicht beteiligt sind. Da die belangte Behörde insofern die Voraussetzungen, unter denen Aufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen sind, verkannt hat, erweist sich der angefochtene Bescheid als inhaltlich rechtswidrig.

Im gegenständlichen Fall wird auf Grund der Aktenlage, des unstrittigen Vorbringens der beiden Parteien des Berufungsverfahrens sowie des unbestrittenen Vorhalts vom 20. Jänner 2010 der Berufungsbehörde der Entscheidung folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der Bw. war vom 29. März 2002 bis 16. Jänner 2004 im Firmenbuch eingetragener Geschäftsführer der H-GmbH und laut Versicherungsdatenauszug auch vom 1. Jänner 2003 bis 31. März 2004 deren Angestellter. Mit dem Haftungsbescheid vom 11. Mai 2005 hat das Finanzamt die Haftung des Bw. als ehemaliger Geschäftsführer der H-GmbH für die nicht abgeführten Vorauszahlungen an Umsatzsteuer und Lohnabgaben (Lohnsteuer, DB und DZ) samt Säumniszuschlägen für die Monate Juli bis Oktober 2003 in Höhe von insgesamt 46.292,42 € geltend gemacht. Nach Zahlung eines Teilbetrages von 18.516,97 € (40%) am 22. Dezember 2006 hat das Finanzamt Bw. wie mit Mitteilung vom 10. Oktober 2006 in Aussicht gestellt, mit Bescheid vom 8. Jänner 2007 hinsichtlich eines Restbetrages von 26.807,29 € gemäß § 237 BAO gegen jederzeitigen Widerruf aus der Gesamtschuld entlassen. Nach der Aktenlage gibt es keinerlei Hinweise, dass Bw. an der H-GmbH unmittelbar oder mittelbar beteiligt gewesen wäre (vgl. § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988).

Die Inanspruchnahme des Bw. als Haftender für die Schulden der H-GmbH steht zweifellos mit seiner Stellung als deren ehemaliger Geschäftsführer im Zusammenhang. Die von Bw. deshalb geleisteten Zahlungen stellen daher im Lichte der oben zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.05.2001, 95/13/0288; sa. VwGH 21.11.2007, 2004/13/0001; vgl. UFS 04.10.2007, RV/1774-W/05, und 04.01.2007, RV/1302-W/04) zweifellos (nachträgliche) Werbungskosten bei diesen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit dar.

Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit stellen damit im Zusammenhang stehende Ausgaben Werbungskosten iSd oben zitierten § 16 EStG 1988 dar. Für diese gilt gemäß dem oben ebenfalls zitierten Abs. 2 des § 19 EStG zwingend das Abflussprinzip. Da die Zahlung des Bw. auf Grund des Haftungsbescheides auch keine regelmäßig wiederkehrende Ausgabe iSd § 19 Abs. 2 zweiter Satz darstellt, ist sie im Kalenderjahr ihrer Leistung und damit bei Veranlagung der Einkommensteuer des Jahres 2006 zu berücksichtigen.

Das Finanzamt hat daher zutreffend im bekämpften Bescheid für das Jahr 2007 und in der Berufungsvorentscheidung die Berücksichtigung des im Jahr 2006 bezahlten Betrages von 18.516,87 € versagt.

Offensichtlich weil seitens des Bw. die Geltendmachung dieses Betrages bei der Veranlagung des Jahres 2006 versäumt worden ist, versucht der Bw. die Absetzung im Jahr 2007 im Wege eines Darlehens zu argumentieren. Dem kann aus folgenden Gründen ebenfalls kein Erfolg beschieden sein:

Bw. behauptet GS habe ihm zugesagt, etwaige Zahlungen des Bw. für die H-GmbH unverzüglich zu erstatten. Dies komme wirtschaftlich einem Darlehen gleich.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ändert dies auf Grund des bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zwingend geltenden Zu- und Abflussprinzips nichts daran, dass die Zahlung des Bw. von 18.516,87 € im Jahr 2006 als Werbungskosten zu berücksichtigen ist. Eine Refundierung durch GS wäre andererseits als nachträgliche Einnahme bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Jahr des Eingangs zu erfassen. Eine zusätzliche Berücksichtigung bei Eintritt der Uneinbringlichkeit des behaupteten Darlehens würde eine mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht vereinbare doppelte Minderung der Steuerbemessungsgrundlage darstellen. Dazu kommt jedoch im gegenständlichen Fall noch Folgendes:

Gemäß § 3 Kautionschutzgesetz, BGBl. Nr. 229/1973 idF BGBl. Nr. 50/1948, BGBl. I Nr. 98/2001, darf der Abschluss oder die Aufrechterhaltung eines Dienstvertrages vom Dienstgeber nicht davon abhängig gemacht werden, dass dem Dienstgeber vom Dienstnehmer oder einem Dritten ein Darlehen gewährt wird. Gemäß § 4 des genannten Gesetzes sind Verträge über derartige Darlehen nichtig und kann das auf Grund derartiger Verträge Geleistete jederzeit zurückgefordert werden.

Wer eine fremde Schuld bezahlt, für die er persönlich oder mit bestimmten Vermögensstücken haftet, tritt gemäß § 1358 ABGB in die Rechte des Gläubigers und ist befugt, von dem Schuldner den Ersatz der bezahlten Schuld zu fordern. Zu diesem Ende ist der befriedigte Gläubiger verbunden, dem Zahler alle vorhandenen Rechtsbehelfe und Sicherungsmittel auszuliefern.

Wie bei jeder Haftung für die Schulden eines anderen, hat Bw. daher gemäß § 1358 ABGB durch die Zahlung der Schuld der H-GmbH an das Finanzamt am 22. Dezember 2006 einen Regressanspruch in selber Höhe gegen die H-GmbH erworben. Deren Alleingesellschafter GS war auf Grund der Bestimmung des § 1 Umwandlungsgesetz, BGBl. Nr. 304/1996, durch die im Firmenbuch eingetragene Umwandlung der H-GmbH auf sein Einzelunternehmen bereits seit 16. Jänner 2004 der Gesamtrechtsnachfolger der H-GmbH und damit schon bei Zahlung

des Bw. Schuldner dessen Regressforderung von 18.516,87 €. Das von Bw. behauptete Darlehensverhältnis ist daher bereits ex lege entstanden. Der von GS behaupteten Zusage, unverzüglich zu zahlen, kommt daher keine weitere Bedeutung mehr zu.

Dazu kommt, dass über das Vermögen des Unternehmers GS am 23. September 2004 der Konkurs eröffnet und am 18. März 2005 aufgehoben, am 16. August 2006 jedoch ein neues, bislang nicht aufgehobenes Konkursverfahren eröffnet worden ist. Die Begünstigung eines Gläubigers ist nach § 158 StGB („Wer nach Eintritt seiner Zahlungsunfähigkeit einen Gläubiger begünstigt und dadurch die anderen Gläubiger oder wenigstens einen von ihnen benachteiligt, ist mit Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren zu bestrafen.“) strafbar.

Auf Grund der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des Unternehmers GS am 16. August 2006 und der Strafbestimmung des § 158 StGB konnte Bw. daher schon im Dezember 2006 nicht mehr ernsthaft damit rechnen, eine Zahlung von Abgabeverbindlichkeiten der H-GmbH von deren Rechtsnachfolger, dem in Konkurs befindlichen GS ersetzt zu bekommen.

Die Regressforderung des Bw. gegen GS war daher bereits im Zeitpunkt ihres Entstehens (Zahlung von Schulden der H-GmbH am 22.12.2006) uneinbringlich und wertlos. Eine weitere Wertminderung im berufungsgegenständlichen Veranlagungsjahr 2007 ist daher logisch ausgeschlossen. Daher kann auch das vom Bw. ins Treffen geführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15.02.1984, 83/13/0150, Betriebsausgabe bei Eintritt des Verlustes der betrieblichen Darlehensforderung) dem Bw. nicht zum Erfolg verhelfen. Gleiches gilt hinsichtlich der von Bw. für die Kredite der H-GmbH im März 2002 übernommenen beiden Bürgschaften. Auch in diesem Fall hätte Bw. bei Zahlung eine Regressforderung an GS. Eine diesbezügliche Zahlung hat Bw. jedoch nicht behauptet, geschweige denn nachgewiesen.

Aus all diesen Gründen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Zur vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung geäußerten Rechtsansicht, eine spätere Zahlung des GS an Bw. wäre Anlass für eine Bescheidänderung gemäß § 295a BAO wegen eines rückwirkenden Ereignisses, wird bemerkt, dass dies nicht im Einklang mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 04.02.2009, 2006/15/0151) steht, wonach die materiellrechtliche Bestimmung des § 32 Z 2 EStG 1988 (ua nachträgliche Einnahmen zu ehemaliger nichtselbständiger Tätigkeit) der verfahrensrechtlichen Bestimmung des § 295a BAO vorgeht.

Linz, am 19. Februar 2010